

## Global Tax Update

### ドイツ

デロイトトーマツ税理士法人

2017年7月

※本ニュースレターは、[英文ニュースレター](#)の翻訳版です。  
日本語訳と原文(英文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

#### ドイツ連邦憲法裁判所がオーナーシップ変更ルールについて部分的に違憲と判決

ドイツ連邦憲法裁判所は、2017年3月29日に判決が下され、2017年5月12日に公表された、納税者有利な判決において、繰越欠損金に関連するオーナーシップ変更ルールがドイツの憲法を部分的に侵害するため、遡及的に改正する必要があるとした。本件の納税者は2011年に提訴の手続を開始した([German Tax and Legal News 2011年5月27日号\(英語\)参照](#))。

オーナーシップ変更ルール上、「有害なオーナーシップの変更がある」場合は、繰越欠損金、繰越利子および当年度の損失は消滅する。直接または間接的に25%を超え50%までの繰越欠損金を有する企業の株式譲渡の場合、繰越欠損金等は株式保有割合に応じて消滅し、50%を超える株式譲渡の場合、すべての使用可能な税務上の繰越欠損金が完全に消滅する。欠損金消滅ルールには次の3つの例外がある。(i)グループ内再編による例外、(ii)含み益の例外(いずれも2010年から適用可能)、(iii)事業継続条項(2016年から適用可能)。

憲法裁判所の前の下級審での判決では、25%から50%の間の直接保有株式の移転について、その法人の繰越欠損金の一部が消滅するという結論であった。今回、憲法裁判所は、そのルールが、企業は収益実績に課税されるべきだという憲法上の原則に違反していると結論付けた。損失を有する実体のない、形だけの法人を使用することで行われる、損失の違法な売買を防止するという、立法上の意図は、この原則に対する例外として許容され得る正当な理由かもしれないが、25%から50%の間の株主変更が行われた場合の繰越欠損金等の一部消滅ルールは、広範囲に過ぎるため、納税者の行為を濫用的であるとみなすことはできないと判断した。

憲法裁判所が判決で、法人の株式の25%から50%の間の移転(法人所得税法(CITC)の第8c条(1)第1文)に限定したことに留意すべきである一方で、憲法裁判所は、株式の50%以上を譲渡した場合の繰越欠損金等を完全に消滅させるルール(CITC第8c条(1)第2文)の合憲性に関する意見は全く表明しなかった。

憲法裁判所は、オーナーシップ変更ルールに対するグループ内再編および含み益の例外の導入は、本件の検討に影響を与えないことも明らかにした。しかし、憲法裁

判所は、2016年1月1日以降に導入される事業継続条項(法人所得税法第8d条([Global Tax Update 2016年9月号](#)および[Global Tax Update 2017年1月号](#)参照))により、その見解が変更される可能性があるため、判決の対象となる範囲を2008年1月1日から2015年12月31日まで限定した。

憲法裁判所は、ドイツ連邦議会に対し、2018年12月31日までに憲法原則に沿ったオーナーシップ変更ルールを起草し実施するよう求めた。この規則は、2008年1月1日から2015年12月31日まで遡及適用する必要がある。この期間内にルールが修正されない場合、2008年から2015年の間における25%から50%の法人の株式譲渡に対して適用されるオーナーシップ変更ルールは、2019年1月1日に自動的に無効となる。

憲法裁判所の判決については、以下の点が注目されよう。

- この判決は、CITC第8c条(1)第1文(25%から50%の間のオーナーシップの移転)にのみ適用される。裁判所は、第8c条(1)第2文(株式の50%以上を譲渡した場合)も憲法上の原則を侵害しているか否かを決定しなかったため、この判決は後者の移転には影響を与えない。しかしながら、第8c条(1)第2文については、現在、連邦財務裁判所で係争中である
- この判決は、2008年1月1日から2015年12月31日までの期間のみに、法人所得税と営業税に関して適用される
- この判決では、オーナーシップ変更ルールが、事業継続条項の導入後に憲法原則と一致するかどうかには言及しなかった。よって、こちらについては別の検討が必要となる
- 2008年から2015年の間に確定した税務査定通知で、憲法裁判所の判断待ちのため、「仮査定」扱いとなっていなかった査定通知に関しては、今回の憲法裁判所の判決に基づいて修正されることはないと考えられる。現時点で査定内容の変更可能な査定通知のみがこの判決による影響を受ける可能性がある

## 過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

[www.deloitte.com/jp/tax/nl/eu](http://www.deloitte.com/jp/tax/nl/eu)

## 本件に関するお問い合わせ

**Deloitte GmbH, Japanese Services Group**

Düsseldorf

マネジャー 山口 馨

[kyamaguchi@deloitte.de](mailto:kyamaguchi@deloitte.de)

## ニュースレター発行元

**デロイトトーマツ税理士法人**

**東京事務所**

〒100-8305 東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号 新東京ビル 5 階

Tel: 03-6213-3800(代)

email: [tax.cs@tohmatu.co.jp](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要: [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス: [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

トーマツ リミテッド (英国の法令に基づく保証有限責任会社) のメンバーファームであるデロイト トーマツ合同会社およびそのグループ法人 (有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む) の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家 (公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど) を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じて、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters” を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”) ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を含みます。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL (または “Deloitte Global”) はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社 (デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します) に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.